

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

#### **Abt. Steuerrecht**

Unser Zeichen: Mg/Gr  
Tel.: +49 30 240087-66  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

#### **E-Mail**

16. Oktober 2013

### **Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Zusendung des o. g. Entwurfs der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV). Gern nehmen wir hierzu Stellung.

Die Bundessteuerberaterkammer vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit rund 91.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften. Neben der Vertretung des Berufsstandes auf nationaler und internationaler Ebene wirkt die Bundessteuerberaterkammer an der Beratung der Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit.

Bitte gestatten Sie uns die nachfolgenden Anmerkungen.

Wie wir bereits in unserer Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vorgetragen haben, hätte u. E. die betreffende gesetzliche Regelung bei den Gewinnermittlungsvorschriften angesiedelt werden müssen. Denn § 1 AStG enthält bisher in seinem Kern eine Gewinnberichtigungs- und keine Gewinnermittlungsvorschrift.

Die Rechtsverordnung enthält eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe. Um diese Rechtsverordnung praktikabel anzuwenden, sollte nach Möglichkeit zeitnah ein erläuterndes BMF-Schreiben veröffentlicht werden. Die auf der Grundlage der OECD gewählten Begrifflichkeiten sind für Steuerpraktiker häufig nicht ohne Weiteres verständlich, so dass es sich aus unserer Sicht anbieten könnte, spätestens im BMF-Schreiben ein Glossar zur näheren Erläuterung dieser Termini zu erstellen.

Zum Teil wird mit Größenvergleichen in Bezug auf nicht näher bestimmte Variablenwerte gearbeitet (z. B. die „größte Bedeutung für den Vermögenswert“), die allenfalls subjektiv geschätzt werden können, so dass fraglich ist, ob die Tatbestände immer ausreichend klar bestimmt sind.

Wendet der andere Staat das AOA-Konzept nicht an, so ist zu befürchten, dass es zu Doppelbesteuerungen kommen wird. In diesen Fällen sollten schnelle und effiziente Regelungsmechanismen mit den betreffenden anderen Staaten vorgesehen werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung wird zu erheblichem Bürokratieaufwand führen, was dem Ziel eines Bürokratieabbaus für Steuerpflichtige widerspricht.

Schließlich weisen wir noch auf den Aspekt hin, dass im Rahmen des sich ausweitenden Einsatzes von EDV-Systemen weitere Anforderungen auf den Steuerpflichtigen zukommen könnten.

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie unsere Stellungnahme zu einzelnen Punkten.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum**  
**Entwurf einer Verordnung zur Anwendung**  
**des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten**  
**nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes**  
**(Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV)**

**Abt. Steuerrecht**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

16. Oktober 2013

## **Im Einzelnen:**

### **Zu §§ 1 bis 3: Allgemeine Vorschriften**

#### **Zu § 3: Hilfs- und Nebenrechnung**

Absatz 1 fordert „eine steuerliche Hilfs- und Nebenrechnung“. Offen bleibt, ob sich diese Verpflichtung auch auf Unternehmen erstreckt, die nach steuerlichen oder anderen Gesetzen nicht zur Buchführung verpflichtet sind.

Da eine Ausdehnung der „Rechnungspflicht“ auf nicht zur Buchführung verpflichtete Unternehmen außerhalb des Regelungsziels der Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung stehen dürfte (siehe § 15 Abs. 3 und 4 BsGaV oder Begründung zu § 12 Abs. 1 BsGaV), erscheint eine Klarstellung sinnvoll.

In Bezug auf die Ausgestaltung der Hilfs- und Nebenrechnung beschränkt sich die BsGaV in Abs. 2 auf eine Regelung ihrer Bestandteile. Da diese Rechnung im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung „in erster Linie dazu dient, Grundlage für das steuerliche Ergebnis der Betriebsstätte zu sein – ähnlich wie die Bilanz für rechtlich selbstständige Unternehmen“ und auch auf buchführende Unternehmen Bezug nehmen dürfte, erscheint es zur Klarstellung der Anforderungen hilfreich, wenn auf die korrespondierenden Vorschriften über die Bilanz des Unternehmens (§ 60 EStDV) Bezug genommen wird.

Satz 2 (Abs. 2) enthält eine Regelung, nach der der Steuerpflichtige auch die Gründe für die Zuordnung der Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung aufzuzeichnen hat. Diese Anforderung bewirkt eine Pflicht zur Anfertigung zeitnaher Aufzeichnungen, die über die entsprechenden Regelungen der Abgabenordnung (§ 90 Abs. 3 AO) weit hinausgehen.

Es sollte klargestellt werden, dass dies nicht das Ziel dieser Regelung sein kann.

### **Zu §§ 4 bis 11: Zuordnungsregelungen**

#### **Zu § 4: Zuordnung von Personalfunktionen**

Nach Abs. 1 ist „eine Personalfunktion der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird“, so dass sich die Frage stellt, wie mit Fällen einer „Arbeitnehmerentsendung“ umzugehen ist. Da die Betriebsstätte rechtlich keine eigene Arbeitgeberstellung (siehe § 2 Abs. 3 BsGaV) einnehmen kann, dürfte hier die „wirtschaftliche“ Arbeitgeberstellung und mit ihr das Ausmaß der „Integration“, Weisungsbefugnis und wirtschaftlichen Belastung durch die Vergütung (siehe Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung) entscheidend sein, um die Personalfunktionen von Betriebsstätte und übrigen Unternehmen in Bezug auf das entsandte Personal voneinander abzugrenzen. Diese Abgrenzung sollte im Einklang mit dem AOA stehen.

Eine entsprechende Klarstellung wäre aber wünschenswert.

### **Zu § 5: Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern**

Wird ein materielles Wirtschaftsgut auf Dauer für die Personalfunktion einer anderen Betriebsstätte genutzt, ist das Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der anderen Betriebsstätte zuzuordnen. Die hiermit „im Regelfall“ verbundene Zuordnungsänderung bedeutet nach der Begründung eine „Veräußerung“. Lediglich die „vorübergehende“ Nutzung kann nach den Umständen des Einzelfalls auch zur „Vermietung“ führen. Man mag diese Rechtsfolge für nicht nur vorübergehend in der Betriebsstätte genutzte Wirtschaftsgüter aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten akzeptieren können, wenn es sich um Umlaufvermögen handelt (wenn auch das Kriterium der „Nutzung“ hier im übertragenen Sinne verstanden werden muss und auch zu sehen ist, dass die gegenwärtige Rechtslage für das Umlaufvermögen selbst innerhalb der Europäischen Union keinen Besteuerungsaufschub möglich macht).

Für das Anlagevermögen erscheint die Annahme einer Veräußerung jedoch willkürlich und nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz, so dass diese Regelannahme von der Ermächtigungsverordnung nicht gedeckt sein dürfte. Eine „Veräußerung“ wird auch im AOA der OECD nicht unterstellt

### **Zu § 6: Zuordnung von immateriellen Werten**

Für die Zuordnung von immateriellen Werten ist die Schaffung oder Anschaffung das zentrale Kriterium. Sind an der Schaffung oder Anschaffung mehrere Betriebsstätten beteiligt, kommt es auf die Personalfunktion an, die die „größte Bedeutung“ hat (Abs. 1). Die Begründung macht deutlich, dass hier in diesem Zusammenhang jeweils mehrere Tätigkeiten zu betrachten sind (eigentliche Forschungstätigkeit, Gestaltung der Prüfanforderungen und Prüfverfahren, Analyse der aus diesen Prüfungen stammenden Daten und anderes mehr), so dass danach z. B. die Auftragsvergabe im Rahmen einer Auftragsforschung und Auftragsentwicklung zur Schaffung immaterieller Werte der Betriebsstätte führen kann, die den Auftrag vergibt. Unklar bleibt aber, auf welcher Skala die Bedeutung dieser Tätigkeiten zu messen ist.

Vergleichbares gilt für die Regelung in Abs. 3 und in noch höherem Maße für das Verhältnis der Bedeutung von „Schaffung“ und „Erwerb“ im Vergleich zur Bedeutung „anderer Personalfunktionen“ (Abs. 2). Hier dürfte die Grenze einer Differenzierung erreicht sein, die mit Hilfe eines unbestimmten Rechtsbegriffs geregelt werden kann, zumal eine veränderte Zuordnung nach der Begründung auch im Zusammenhang mit immateriellen Werten regelmäßig deren „Veräußerung“ und damit die Aufdeckung ggf. erheblicher Reserven zur Konsequenz haben könnte.

Unabhängig davon sollte es im Zusammenhang mit immateriellen Werten ohne Ausnahme darauf ankommen, welche Alternative (Veräußerung oder Lizenzierung) unter fremden Dritten üblich ist. Das mag in der zitierten Situation einer „weiteren Entwicklung“ der Fall sein, sollte aber bei der ausschließlichen Nutzung nicht ohne Weiteres unterstellt werden dürfen.

Zu begrüßen ist, dass im Zusammenhang mit immateriellen Werten auch die anteilige Zuordnung möglich ist (Abs. 4). Diese anteilige Zuordnung dürfte vor allem dann eine Rolle spielen, wenn immaterielle Werte aus der Zusammenarbeit im Rahmen eines Poolvertrags resultieren. Im Übrigen macht dieser Hinweis aber deutlich, dass eine entsprechende Regelung für andere Vermögenswerte fehlt. Wird berücksichtigt, dass eine anteilige Zuordnung nach dem OECD-Bericht bei allen Vermögenswerten möglich ist (OECD 2010, 72), zeigt sich, dass auch diese Regelung nicht vollständig mit dem AOA im Einklang steht.

### **Zu § 10: Zuordnung von Sicherungsgeschäften**

Die Regelung im Zusammenhang mit einer Zuordnung von Sicherungsgeschäften bedeutet eine Ausnahme von der grundsätzlichen Orientierung an der Personalfunktion, die mit Blick auf die anderenfalls mögliche Ergebniswirkung sicher sinnvoll ist. Da die organisatorische Zuständigkeit in Bezug auf Grund- und Sicherungsgeschäfte in der Praxis aber sehr häufig getrennt ist, sollte vielleicht besser danach differenziert werden, ob Verrechnungspreismechanismen installiert sind, die eine verursachungsgerechte Erfolgszuordnung gewährleisten, da ein Sicherungserfolg andererseits generell dem Grundgeschäft zugeordnet wird. Schwierigkeiten macht diese Regel aber vor allem auch bei Sicherungsgeschäften, die keinen unmittelbaren Zusammenhang zum Grundgeschäft herstellen.

Hier mag eine Regelung analog der Zuordnung (im)materieller Wirtschaftsgüter (Abs. 2) einer Öffnungsklausel, die auf Einzelfälle abstellt, überlegen sein.

### **Zu §§ 12 bis 15: Dotationskapital, übrige Passiva und Finanzierungsaufwendungen**

#### **Zu § 12: Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen**

Absatz 2 sieht eine vereinfachende Bestimmung des Dotationskapitals für den Fall vor, dass ein nach den korrespondierenden Vorschriften des Auslands bestimmtes Eigenkapital nicht wesentlich von dem Eigenkapital abweicht, das nach deutschem Steuerrecht anzusetzen ist. Diese Regelung erlaubt einerseits Flexibilität, lässt andererseits aber offen, wie die Glaubhaftmachung im Einzelfall aussehen muss. Sie mag zur Folge haben, dass der Steuerpflichtige das Kapital nach zwei Regelungskreisen ermitteln muss. Soll diese Regelung den Aufwand für die Unternehmen und die Finanzverwaltung in Grenzen halten, wären Einzelheiten in Bezug auf die „überschlägige Berechnung“ (siehe die Begründung) hilfreich, mit deren Hilfe der Nachweis geführt werden kann.

Vergleichbar damit lässt Abs. 3 den Ansatz zu Buchwerten oder damit vergleichbaren Werten zu, wenn das Unternehmen glaubhaft macht, dass diese Bewertung nur eine geringe Abweichung in der Kapitalquote zur Folge hat. Diese Regelung bewirkt eine Vereinfachung nur, wenn überschlägige Berechnungen möglich sind oder sich die Prüfung in Folgejahren zum Beispiel auch auf wesentliche Veränderungen beschränken kann.

Absatz 4 bezieht sich auf „ein Dotationskapital, das dauerhaft zu Ergebnissen führt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht bereit wäre hinzunehmen“.

Offen bleibt, unter welchen Voraussetzungen das der Fall ist. Möglich ist, dass hier z. B. der Fall einer niedrigen Rendite oder länger andauernde Verlustperioden angesprochen sind. Weitere Voraussetzung ist, dass das Unternehmen, dessen Teil die Betriebsstätte ist, zu einem Konzern gehört, womit eine Konzernklausel für unterkapitalisierte Unternehmen adressiert ist. Diese Konzernklausel erscheint vom AOA nicht gedeckt, so dass sie in der Praxis zu Besteuerungskonflikten führen kann. Daneben ist fraglich, ob diese faktische Missbrauchsbestimmung von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt ist. Weitere Problembereiche sind der Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 24 OECD MA und die europäischen Grundfreiheiten.

Ebenfalls nicht im Einklang mit dem AOA stehen aus unserer Sicht Abs. 5 und die korrespondierende Vorschrift über das Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen (§ 13 Abs. 4 BsGaV), die die Höhe des Dotationskapitals auf mindestens oder höchstens das tatsächlich zugeordnete Kapital limitieren. Besteuerungskonflikte dürften auch insoweit programmiert sein.

### **Zu § 13: Dotationskapital ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen**

Absatz 1 legt fest, dass einer ausländischen Betriebsstätte ein Dotationskapital nur dann zuzuordnen ist, wenn das Unternehmen glaubhaft macht, dass ein Dotationskapital in dieser Höhe erforderlich ist (Mindestkapitalausstattungs-methode). Die Begründung nimmt daneben auf ein „Mindestkapital“ Bezug und nennt aufsichtsrechtliche Regelungen für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Dieser Bezug der Begründung auf ein (aufsichtsrechtliches) „Mindestkapital“ ist im Hinblick auf den Verordnungstext nicht vollständig nachvollziehbar. Danach sollte der (fragwürdige) Nachweis eines Dotationskapitals „in dieser Höhe“ auch zu führen sein, wenn ein Dotationskapital aus betriebswirtschaftlicher Sicht erforderlich ist, was für ein (fiktiv) selbstständiges Unternehmen nicht grundsätzlich in Frage stehen kann (siehe auch OECD, 2010, 71). Der AOA sieht neben der Kapitalaufteilungsmethode insbesondere den „Thin Capitalisation Approach“ vor. Die Mindestkapitalausstattungs-methode gilt hier lediglich als eine Art Hilfsmethode (OECD, 2010, 135), so dass auch insoweit Besteuerungskonflikte programmiert sind.

Für das Dotationskapital inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen ist festgelegt, dass dieses Kapital zu Beginn eines (jeden) Wirtschaftsjahres zu ermitteln ist. Im umgekehrten Fall einer Bestimmung des Dotationskapitals ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen ist dagegen vorgesehen, dass das Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte innerhalb eines Wirtschaftsjahres anzupassen ist. Auf den ersten Blick leuchtet dieser Unterschied nicht ein.

### **Zu § 14: Zuordnung von übrigen Passiva**

Absatz 2 verlangt, dass die übrigen Passiva ggf. anteilig zu kürzen sind, wenn diese nach Zuordnung des Dotationskapitals den zuordnungsfähigen Betrag übersteigen. Fraglich ist, wie diese anteilige Zuordnung zu erfolgen hat. Die Verordnung adressiert „die“ (alle) Passiva und verlangt eine anteilige (prozentuale) Kürzung. Hier mag erwogen werden, zwischen Verbindlichkeiten (aus Außenfinanzierung) und Rückstellungen zu unterscheiden.

Unabhängig davon bleibt offen, welche Folge sich für die Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen ergibt, wenn die betroffenen Darlehen unterschiedlich verzinst werden. Nicht geregelt ist auch die Folge für Erträge, die im Zusammenhang mit den zu kürzenden Passiva entstehen. Finanzierungserträge werden durch die Verordnung nicht adressiert.

## **Zu §§ 16 bis 17: Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen**

### **Zu § 16: Grundsatz**

Nach Abs. 2 sind für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen Verrechnungspreise anzusetzen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Diese Regelung entspricht der Stufe 2 des AOA, die sich in diesem Zusammenhang auf die allgemeinen Leitlinien der OECD für die Bestimmung von Verrechnungspreisen multinationaler Unternehmen bezieht. Diese Leitlinien beschränken sich nicht auf Leistungsaustauschbeziehungen, sondern schließen auch Hinweise in Bezug auf die Verteilung der Kosten ein, die verbundenen Unternehmen im Rahmen eines Poolvertrags für den gemeinsamen Bezug oder die gemeinsame Herstellung von Leistungen (vor allem immaterielle Werte und Dienstleistungen) entstehen. Möglicherweise dient es der Klarheit, wenn die Verordnung auf diesen Zusammenhang hinweist.

Ferner bringt Abs. 2 zum Ausdruck, dass die Verrechnungspreise für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zu fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben führen.

Unklar ist hier, inwieweit die Annahme von fiktiven Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auch auf die Rechtsfolgenseite durchschlägt. So stellt sich zum Beispiel die Frage, ob die Annahme fiktiver Betriebsausgaben bei Vermietungsleistungen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen gewerbesteuerlich eine Hinzurechnung zur Folge haben kann.

### **Zu § 17: Finanzierungsfunktion innerhalb eines Unternehmens**

Absatz 2 enthält ein Verbot, die Leistungen der Treasuryabteilung oder Finanzierungsfunktion über einen Spread, d. h. über eine Zinsmarge, an andere Unternehmensteile zu verrechnen. Die dort erbrachten Leistungen sind als Dienstleistungen unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu verrechnen. Diese restriktive Haltung widerspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz, der es Steuerpflichtigen freistellt, ihre Geschäfte so zu gestalten und zu verrechnen, wie es das jeweilige Geschäft erfordert. Die Finanzverwaltung kann dem Steuerpflichtigen nicht vorschreiben, wie er seine Verrechnungspreise ermittelt. Auch bei der Vergütung der Leistungen der Finanzierungsfunktion über einen Zinsmarge ist die Finanzverwaltung in der Lage zu prüfen, ob, und wenn ja, inwieweit die daraus resultierende Vergütung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Absatz 4 unterstellt, dass die Finanzierungsfunktion keine maßgebliche Personalfunktion sein kann und ordnet die durch sie geschaffenen Vermögenswerte den Betriebsstätten zu, aus denen die Finanzierungsüberhänge stammen, die in diesen Vermögenswerten angelegt werden.



Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist es äußerst problematisch, wenn der Gesetzgeber Vermutungen darüber anstellt, wie Geschäfte organisiert oder für steuerliche Zwecke zu organisieren sind. Die Öffnungsklausel in Abs. 7, die dem Steuerpflichtigen den Beweis des Gegenteils hinsichtlich der Zuordnung von Liquiditätsüberhängen und der Verwendung anderer Methoden erlaubt, ist Ausdruck einer unzulässigen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes und daher abzulehnen. An dieser Stelle ist eine auch in dem OECD-Entwurf zu Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern zu erkennende Tendenz der Finanzverwaltungen zu sehen, Cash- und Einkaufspools sehr kritisch auf den durch sie oder aber die dahinter stehenden Nachfrager generierte Wertschöpfung untersuchen zu wollen.

### **Zu §§ 18 bis 22: Besonderheiten für Bankbetriebsstätten**

Die Zuordnungsregeln für Vermögenswerte aus Bankgeschäften stellen auf die Personalfunktion ab, die für die Entstehung von Chancen und Risiken aus einem Vermögenswert bis zu dem Zeitpunkt verantwortlich zeichnet (§ 18 Abs. 1 und 2), zu dem der betreffende Vermögenswert (z. B. durch Bilanzierung) entsteht (OECD: „creation of a financial asset“). Während diese international abgestimmte Regel bei entsprechender Dokumentation Doppelbesteuerungen vermeiden sollte, entspricht das hilfswise Abstellen auf die Kundenbeziehung als Zuordnungskriterium (§ 18 Abs. 3) nicht dem OECD-Konsens und dürfte Abgrenzungskonflikte eher befördern als lösen. Problematisch ist auch die Erlaubnis, die Zuordnung von Vermögenswerten nur zu der Betriebsstätte zu gestatten, die die Kundenbeziehung hält. Häufig wird eine Zuordnungsänderung von Vermögenswerten dadurch induziert, dass diese Vermögenswerte einem Management oder einer Verwertung durch Spezialisten zugeführt werden sollen. Diese sitzen jedoch in aller Regel nicht dort, wo die Kundenbeziehung gepflegt wird. Die Regel sollte daher gestrichen werden, da sie zu restriktiv formuliert ist. Schließlich ist das Festhalten der Mindestkapitalausstattungs-methode zu kritisieren, da diese nach Auffassung der OECD keine autorisierte Methode darstellt, in vielen Ländern bereits Klageverfahren gegen die Anwendung dieser Methode von Steuerpflichtigen erfolgreich durchgeföhrt worden sind und durch sie die Harmonisierungsbestrebungen der EU im Bankensektor durch die steuerliche Hintertür wieder konterkariert werden. Die erkennbare Tendenz, bei in- und ausländischen Betriebsstätten jeweils zu eigenen Gunsten das Dotationskapital zu beeinflussen erscheint dann problematisch, wenn sich Betriebsprüfer bemüßigt fühlen, die Grenzen dieser Regelungen in der Praxis zu testen. Das Ergebnis wäre die doppelte Besteuerung der nicht zum Abzug zugelassenen Zinsen, die sich aus der Zuordnung von mehr als 100 % Eigenkapital zwangsläufig ergibt und potentiell nicht nur das bilaterale Verhältnis zweier, sondern mehrerer Staaten betrifft.

Unseres Erachtens wäre es vorzugswürdig, wenn auch das Steuerrecht ein klares Bekenntnis zur Betriebsstätte als Organisationsstruktur für bestimmte Geschäfte erkennen lässt, damit der Steuerpflichtige nicht auf das Augenmaß der Betriebsprüfung bei der Anwendung dieser Vorschriften angewiesen ist.

## **Zu §§ 23 bis 29: Besonderheiten für Versicherungsbetriebsstätten**

Paragraf 24 Abs. 1 bis 3 BsGaV sieht die Zuordnung von Vermögenswerten aus Versicherungsgeschäften zu der Betriebsstätte vor, in der die fünf Aktivitäten des Zeichnungsprozesses ausgeübt werden, oder die bedeutendste Zeichnungsaktivität. Für das Rückversicherungsgeschäft vermutet die Verordnung in Abs. 3 widerlegbar und im Widerspruch zu Part IV Nr. 34 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010, dass die Risikoklassifizierung und Risikoauswahl die einzige unternehmerische Risikoübernahmefunktion sei. In den folgenden Absätzen 4 und 5 wird eine komplette Kehrtwendung vollzogen, indem für sämtliche inländische Betriebsstätten von Erst- und Rückversicherern – ungeachtet des tatsächlichen Ausübungsortes des Zeichnungsprozesses – eine automatische Zuordnung all desjenigen Geschäftes zur inländischen Betriebsstätte (Niederlassung) angeordnet wird, zu dessen Abschluss deren Hauptbevollmächtigter aufsichtsrechtlich als ermächtigt gilt. Es ist unwahrscheinlich, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Öffnungsklausel von einem Steuerpflichtigen erfüllt werden können. Entsprechend drohen hier Doppelbesteuerungen als Regelfall.

Da diese nur dann vermieden werden können, wenn § 24 Abs. 4 ersatzlos gestrichen wird, regen wir dessen Streichung an.

Die Regelung für ausländische Betriebsstätten in § 24 Abs. 5 entspricht ebenfalls nicht dem OECD-Konsens, da sie die Zuordnung von Versicherungsgeschäften zum Ausland schon bei Ausübung vergleichsweise weniger Zeichnungsaktivitäten erlaubt. Hinsichtlich des Dotationskapitals gelten die gleichen Vorbehalte wie sie bei den Bankbetriebsstätten bereits vorgetragen worden sind.

Hinsichtlich § 24 BsGaV ist mindestens zu fordern, dass das Direktversicherungsgeschäft ausländischer Versicherungsunternehmen zur Deckung von Risiken in EU-/EWR-Mitgliedstaaten, das im Dienstleistungsverkehr betrieben wird, nicht nach § 24 Abs. 4 der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, selbst wenn die Vertriebskommission („fronting commission“) in der inländischen Betriebsstätte für Tätigkeiten ihres Personals verbucht wird.

## **Zu §§ 30 bis 34: Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten**

### **Zu § 31: Besondere Zuordnungsregelungen**

Im Zusammenhang mit Bau- und Montagebetriebsstätten sieht die Verordnung insoweit besondere Zuordnungsregelungen vor, als ein materielles Wirtschaftsgut (sinngemäße Regelungen gelten für immaterielle Werte, Finanzanlagen und andere Vermögenswerte), das für die Ausübung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte genutzt wird, der Betriebsstätte nur zuzuordnen ist, wenn dort neben der Nutzung zusätzlich auch die Personalfunktionen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung dieses Wirtschaftsguts ausgeübt werden oder die Verwaltung dieses materiellen Wirtschaftsguts erfolgt (Abs. 1 und 3). Für den deutschen Anlagenbau hat diese Regelung Licht und Schatten.

Leider bleibt sehr unklar, unter welchen Voraussetzungen die Bedeutung der Verwaltung des materiellen Wirtschaftsguts gegenüber den Personalfunktionen des übrigen Unternehmens, die hinsichtlich des materiellen Wirtschaftsguts ausgeübt werden, „eindeutig überwiegt“.

Vor allen Dingen ist aus unserer Sicht jedoch problematisch, dass besondere Zuordnungsregelungen mit einer Abweichung von den Vorgaben des AOA-Ansatzes internationale Besteuerungskonflikte zur Folge haben können. Ähnliches gilt für die Zuordnung des Bau- und Montagevertrags (Abs. 4).

### **Zu § 32: Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung anzusehen ist**

Es wird die generelle Vermutung aufgestellt, nach der die Mitwirkung der Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung eines Bau- und Montagevertrages als Dienstleistung gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist.

Es sollte aber im Hinblick darauf, dass mit dieser Regelung international ein Sonderweg beschritten wird, sichergestellt werden, dass die Hürden für eine Widerlegung dieser Vermutung nicht zu hoch aufgestellt sind.

Um dieses deutlich zu machen, sollte am besten die Rechtsverordnung, wenigstens aber das zu erwartende BMF-Schreiben, exemplarisch erläutern, unter welchen Umständen, die Personalfunktionen, die sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen im Hinblick auf die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags ausgeübt werden, einzigartig sind oder für die Erfüllung des Bau- oder Montagevertrags sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen einzigartige immaterielle Werte selbst entwickelt oder erworben werden.

Aus unserer Sicht sollte hier bereits die Einbindung in die Projektakquisition oder Konzeption der Anlage, der Erwerb oder die Erarbeitung von Know-how für die Konzeption, die Errichtung oder den Betrieb einer Anlage, das Engineering, die Projektkalkulation oder ähnliche Tätigkeiten ausreichen.

### **Zu § 33: Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung in besonderen Fällen**

Der besondere Bezug auf die mögliche Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ist (auch wenn es sich bei der Gewinnaufteilung um eine allgemein akzeptierte Verrechnungspreismethode handelt) vor allem deshalb zu begrüßen, da die beschriebene Ausgestaltungsform einer Kostenschlüsselmethode in der Praxis schon heute verbreitet und vielfach akzeptiert ist.

Es wurde bereits oben dargestellt, dass Regelbeispiele helfen können, die Hürden für eine Anwendung dieser Methode zu verringern.

### **Zu § 39: Ständige Vertreter**

Im Zusammenhang mit dem ständigen Vertreter macht die Verordnung klar, dass die mit ihr umgesetzten Regelungen des AOA in vollem Umfang auch auf die Vertreterbetriebsstätte anzuwenden sind. Dieser Tatbestand ist wenig überraschend und macht allenfalls deutlich, dass die „Nullsummentheorie“ im Zusammenhang mit der Betriebsstättengewinnabgrenzung der Vergangenheit angehört.

Die Umsetzung des AOA erscheint hier aber besonders diffizil, so dass aus unserer Sicht ergänzende Regelungen hilfreich erscheinen, die, ähnlich dem Beispiel bei Bau- und Montagebetriebsstätten, „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, die als Dienstleistung anzusehen sind“, von „anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen in besonderen Fällen“ unterscheiden. Mit dieser Unterscheidung ließe sich hervorheben, dass ein Vertreter in aller Regel Dienstleistungen erbringt, deren Marktpreise mit Hilfe einer Standardmethode ermittelt werden können.